

В сільськогосподарських підприємствах при організації обліку фінансових результатів та їх відображенні у звітності необхідно враховувати вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи», оскільки доходи і витрати від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів можуть перевищувати фінансовий результат від основної діяльності. В таких умовах методика формування фінансових результатів рослинництва і тваринництва буде відрізнятися від тих галузей сільськогосподарського виробництва, де біологічні активи не використовуються.

З метою впорядкування структури Звіту (ф.2) та підвищення аналітичності його показників необхідно уточнити назви окремих звітних

[Metadata, citation and](#)

сприятимуть підвищенню аналітичної цінності звітних даних.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р., № 290.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р., № 318.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.

Гура Н. О., д-р екон. наук, доц.
кафедри обліку та аудиту,
Київський національний
університет імені Тараса Шевченка

СИСТЕМНІ ДОСЛІДЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Системне дослідження дозволяє поставити крапку в дискусії, чи є бухгалтерський облік системою, чи процесом, визначити правомочність виокремлення в системі бухгалтерського обліку різних видів обліку, створити моделі системи бухгалтерського обліку тощо.

Згідно із загальною теорією систем, яку започаткував Л. Берталанфі у кінці 40-х років 20-го століття, і яку пізніше розповсюджено на інформаційні системи, можна розглядати бухгалтерський облік як інформаційну систему.

Як складна кібернетична система бухгалтерський облік має багато складових та відносини між ними, а також усі риси систем (гомеостазіс, імовірнісність, емерджентність) та відповідні характеристики складності: багатомірність (багато елементів системи, потоки інформації), різноманітність природи елементів (облікові працівники, рахунки бухгалтерського обліку, об'єкти обліку тощо) і форм зв'язку між ними, багатокритеріальність, динамічність системи, різнорідність інформації, що циркулює в системі.

Система бухгалтерського обліку дуже складна і одночасно гармонічна — факти господарської діяльності та інформація про них, відображена в первинних документах, є вхідними даними системи обліку, в той же час господарські процеси — це один із об'єктів бухгалтерського обліку, а документування — один із елементів методу бухгалтерського обліку.

Про складність системи бухгалтерського обліку свідчить кількість зв'язків між елементами системи, яка для системи з n елементів із двосторонніми зв'язками між ними визначається за формулою $n(n-1)$, а при m зв'язків — за формулою $N = m^{n(n-1)}$.

На сьогодні існує певне протиріччя між визначенням бухгалтерського обліку як системи і як процесу. Багато авторів визначають його як систему, зокрема, Валуєв Б. І., Грей С., Кондраков Н. П., Кузьмінський Ю. А., Ловінська Л. Г., Нідлз Б., Пушкар М. С., Ткаченко Н. М. та ін.; таке ж визначення прийнято в російському законодавстві. В українському законодавстві бухгалтерський облік визначено як процес, і вітчизняні науковці часто розглядають його одночасно як процес і як систему, що відповідає дійсному стану речей. Бухгалтерський облік є процесом від збирання первинної інформації до формування звітності, але забезпечує здійснення цього процесу система бухгалтерського обліку, яка має необхідні складові для цього. Така ж відповідність має місце в технічних, біологічних та інших системах — технологічний процес на виробництві забезпечує певна технологічна лінія, яка є системою, а процес кровообігу в організмі забезпечує система кровообігу.

Системний аналіз економічного об'єкта включає три етапи — постановка задачі, виокремлення системи, яка вивчається, та її структуризація, складання моделі системи і вивчення її. Одним із важливих методів наукового пізнання є метод аналогій. При вивченні систем застосування цього методу полягає у виборі двох еквівалентних систем і вивченні простішої з них. Ту систему, що використовують для вивчення, називають моделлю. Бухгалтерський облік є системою, яка відображає господарську діяльність підприємства і

дозволяє вивчати цю діяльність, тобто система бухгалтерського обліку значною мірою еквівалентна системі господарської діяльності підприємства, дозволяє створити кількісну модель останньої. Таким чином, бухгалтерський облік є моделлю господарської діяльності підприємства; у свою чергу, як складна система, бухгалтерський облік також вивчається за допомогою методу моделювання.

Бухгалтерський облік як систему можна розглядати за кількома рівнями:

- в абстрактному розумінні це те, що дозволяє однозначно ідентифікувати бухгалтерський облік серед інших понять та категорій як сукупність теоретико-методологічних засад побудови обліку, як система, що дозволяє кількісно відобразити господарську діяльність підприємств;

- національні системи бухгалтерського обліку в кожній країні, які мають свою специфіку, відрізняються принципами побудови, рівнем регламентації тощо; виділяють окремі групи національних систем бухгалтерського обліку, які визначають як різні моделі обліку в світі (англосаксонська, континентальна, південноамериканська, інтернаціональна);

- системи бухгалтерського обліку різних галузей і видів економічної діяльності, а також різних організаційно-правових форм господарювання, які будуються в рамках національної системи обліку і залежать від особливостей відповідних галузей та форм господарювання;

- конкретно існуючі системи бухгалтерського обліку на окремих підприємствах; такі системи побудовано відповідно до вимог та особливостей національної системи бухгалтерського обліку, системи обліку відповідної галузі, особливостей організаційної форми підприємства та особливостей організації обліку на конкретному підприємстві.

Основними складовими системи бухгалтерського обліку є об'єкти бухгалтерського обліку, елементи методу, План рахунків, який усе в системі узагальнює і пов'язує, а також інформація, яку у якості вхідних даних збирають на первинних документах, узагальнюють в облікових регістрах і, як результат обліку, подають у звітності. Крім того, як складові системи можуть розглядатися теоретичні та організаційні елементи, такі як мета і завдання обліку, його принципи, концепція, методологія, форма бухгалтерського обліку. За сучасних умов комп'ютеризації обробки інформації і поширення комп'ютерних інформаційних систем за кордоном комп'ютерну інформаційну систему підприємства визначають як сукупність інформації, методів, технічних, програм-

них, технологічних засобів та рішень, а також спеціалістів, які виконують обробку інформації і приймають управлінські рішення. Тому важливою складовою системи бухгалтерського обліку, як і всієї інформаційної системи підприємства, треба розглядати відповідних спеціалістів, людей, які є одночасно носіями інформації і тією силою, що приводить систему в дію, які одночасно є всередині системи і ззовні.

У той же час цілісність системи бухгалтерського обліку як будь-якої складної системи визначається неможливістю звести її до суми її елементів, тому що в сукупності елементів і взаємозв'язків між ними виявляється синергетичний ефект або властивість емерджентності системи

Згідно із загальною теорією систем «компоненти систем також є системами». Різні ділянки бухгалтерського обліку становлять його підсистеми — обліку грошових коштів, запасів тощо. Сьогодні бухгалтерський облік поділяють на два види обліку — фінансовий та управлінський, а також додають ще один вид обліку — податковий. У той же час нова парадигма обліку остаточно не сформована — багато науковців не вважають податковий облік окремим видом обліку, деякі науковці не вважають управлінський облік чимось новим для нашої країни. На наш погляд, виокремлення з системи окремих видів обліку не відповідає системному підходу, оскільки жоден з видів обліку не існує автономно від усієї системи бухгалтерського обліку.

Системний підхід у бухгалтерській науці дозволяє визначити місце окремих компонентів системи, передбачає створення моделей системи обліку, яке певною мірою здійснюється при розробці програмних продуктів для комп'ютеризації обліку.

Гуцайлюк З. В., д-р екон. наук, проф.
кафедри обліку у виробничій сфері
(Тернопільський національний
економічний університет)

ВЧЕННЯ Л. ГОМБЕРГА Й АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Формування повноцінної ринкової економіки України можливе лише з одночасною зміною принципів і методів функціонування її окремих складових. Перехід до інформаційного суспільства означає не тільки підвищення значення та важливості інфор-